Les retenues à la source
(Version 2005)

Chapitre 2 - Concepts clefs régissant les retenues à la source

La retenue à la source pose les questions de principe suivantes :

- À qui incombe la charge de la retenue à la source ?
- Quels types de rémunérations sont passibles de retenues à la source ?
- Quelle est l'assiette des retenues à la source lorsque la rémunération est soumise aux taxes indirectes ?
- Quel est le fait générateur de la retenue à la source ?
- Quelles sont les conséquences des erreurs commises en matière de retenues à la source ?
- Quel est le sort des retenues à la source subies à l'étranger ?

Section 1. À qui incombe l'obligation de retenir à la source ?

Il convient de distinguer entre six types de cas au regard des obligations d'opérer la retenue à la source :

- Le cas des traitements, salaires, pensions et rentes.
- Le cas des rémunérations occasionnelles ou accidentelles.
- Le cas des opérations autres que les salaires et la TVA retenue à la source.
- Le cas de la retenue à la source de 50% de la TVA.
- Le cas de la retenue à la source de 100% sur opérations réalisées avec les non résidents.
- Les autres cas.

§ 1. Les retenues sur traitements, salaires, pensions et rentes

Tout employeur, tout débiteur de rente, quel que soit son statut ou son mode d'imposition, est tenu d'effectuer la retenue à la source sur les salaires et traitements qu'il verse à ses employés.

Les employeurs soumis à un régime de forfait d'impôt ou d'assiette sont donc, légalement, soumis à l'obligation de retenue à la source sur les salaires qu'ils paient.

Lorsque l'employé n'a pas d'employeur en Tunisie, il doit procéder lui même à la retenue à la source sur les salaires qu'il perçoit de l'étranger. Il en est de même des bénéficiaires d'une rente ou d'une pension de source étrangère.

§ 2. Les retenues sur rémunérations occasionnelles ou accidentelles

La retenue à la source au titre des rémunérations occasionnelle ou accidentelles pour un travail ou une prestation exercés en sus de l'activité principale doit être effectuée par toute personne qui paie lesdites rémunérations pour son propre compte ou pour le compte d'autrui, et ce, qu'elle soit soumise à l'impôt sur le revenu selon le régime réel ou selon le régime forfaitaire (BODI, Texte DGI 2001/17, Note commune n° 10).

§ 3. Les retenues sur les opérations autres que les salaires et autres que la TVA retenue à la source

L'obligation de la retenue à la source incombe à l'Etat, les collectivités publiques locales, les personnes morales indépendamment de leur forme, de leur objet et de leur régime fiscal au regard de l'impôt sur les sociétés ainsi que les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime réel.

Se trouvent donc déliés de cette obligation tous les contribuables personnes physiques soumises selon l'un des régimes du forfait d'impôt ou d'assiette.

En revanche, toute personne morale y compris les associations et les sociétés exonérées de l'impôt sur les sociétés en vertu des dispositions de droit commun ou en vertu d'une législation spéciale d'encouragement aux investissements ou encore de conventions particulières est soumise à l'obligation de retenir à la source.

Tel est le cas des entreprises totalement exportatrices de biens ou de services qui restent soumises à l'obligation de retenir à la source au titre des revenus ou bénéfices ne pouvant bénéficier des avantages liés à l'exportation (ou dont le prestataire se situe dans une période ne bénéficiant pas de la déduction totale au titre de l'exporation).

Quant aux personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime réel, elles ne sont tenues de retenir à la source qu'au titre des opérations professionnelles (selon l'affectation ou la nature de l'opération), c'est-à-dire des opérations qui se rattachent à l'exercice de leur profession ou qui lui sont affectées et qui, de ce fait, sont portées en comptabilité.

Ainsi, la liste des **six catégories de débiteurs** soumis à l'obligation d'opérer la retenue à la source sur les paiements passibles de retenue autres que les salaires et la TVA retenue à la source est la suivante :

1. L'Etat et les collectivités locales ;

2. Les personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés ;

3. Les personnes morales soumises au régime de la transparence fiscale (sociétés de personnes et assimilées) ;

4. Les personnes morales exonérées de l'impôt sur les sociétés en vertu du droit commun ou de la législation sur les avantages fiscaux ;

5. Les personnes morales non soumises à l'impôt sur les sociétés tels que les organismes, les associations et les groupements à but non lucratif ;

6. Les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime réel.

§ 4. Le cas de la retenue à la source de 50% de la TVA

L'obligation de retenir 50% du montant de la TVA au titre des sommes dont le montant est égal ou supérieur à 1000 D TTC pèse sur :

1. L'Etat ;

2. Les collectivités locales ;

3. Les entreprises publiques ;

4. Les établissements publics.

§ 5. Le cas de la retenue à la source de 100% de la TVA sur opérations réalisées avec les non résidents

A compter du 1er janvier 2003, les sommes versées aux personnes morales et aux personnes physiques n'ayant pas d'établissement stable en Tunisie, et soumises à la taxe sur la valeur ajoutée font l'objet d'une retenue à la source de 100% au titre de la TVA.

§ 6. Les autres cas

La taxe professionnelle sur les fruits et légumes : La taxe professionnelle au taux de 2% sur les produits (fruits et légumes) locaux est perçue, par les **commissionnaires des marchés, les fabricants de conserves alimentaires et tout autre intervenant dans la commercialisation en gros de ces produits**, dans le cas où il n'a pas été justifié du paiement de cette taxe, dans les mêmes conditions que la retenue à la source au titre de l'IRPP et de l'IS.

La taxe sur les produits de la pêche au taux de 2% est perçue pour les produits locaux par voie de retenue à la source effectuée par les commissionnaires des marchés, les commerçants de gros et tout autre intervenant dans la commercialisation en gros de ces produits.

La taxe sur les viandes est perçue localement comme en matière de retenue à la source, au niveau des abattoirs par les régisseurs et les adjudicataires, et les propriétaires des abattoirs privés.

La taxe sur la tomate destinée à la transformation est perçue par voie de retenue à la source effectuée par les exploitants des unités de transformation sur les montants revenant aux producteurs.

La taxe de statistique sur les céréales est payée par l'office des céréales comme en matière de retenue à la source.

Les droits proportionnels d'enregistrement des jugements : Les bénéficiaires d'un jugement non condamnés aux dépens enregistré au minima sont tenus de payer le droit proportionnel exigible sur les sommes qu'ils ont recouvrées au titre de l'exécution du jugement ou arrêt dans le délai de 30 jours à compter de la date du recouvrement sur la base d'une déclaration du modèle établi par l'administration comportant notamment le numéro du jugement ou de l'arrêt, sa date, le montant de la condamnation, le montant recouvré accompagné d'une copie de la pièce justifiant l'exécution du jugement ou arrêt.

Les sanctions relatives à la retenue à la source en matière d'IRPP et d'IS sont applicables au droit proportionnel exigible sur les montants recouvrés.

La TVA sur les prestations rendues par les non résidents : Les prestations rendues par les non résidents et passibles de la TVA tunisienne font l'objet d'une retenue à la source du montant total de la TVA par les personnes soumises à l'obligation de procéder à la retenue à la source.

Section 2. Quels types de rémunérations sont passibles de la retenue à la source ?

La détermination du régime applicable à une rémunération en matière de retenues à la source est fonction de trois éléments cumulatifs, à savoir :

1- de l'affectation de l'opération qui doit être qualifiée de constitutive des activités principales ou de revenus accessoires pour le bénéficiaire,

2- de la nature de l'opération au regard des dispositions légales à la retenue à la source, et,

3- du statut fiscal de la rémunération entre les mains du bénéficiaire qui doit être passible de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés.

La dispense des rémunérations bénéficiant d'une exonération fiscale telles les ventes à des entreprises totalement exportatrices par des entreprises partiellement exportatrices a été longtemps l'objet d'incertitude.

La direction générale du contrôle fiscal précise dans de nombreuses prises de position adressées aux contribuables que les revenus ou bénéfices revenant aux personnes physiques ou morales, au titre de leurs prestations aux sociétés totalement exportatrices, aux sociétés de commerce international totalement exportatrices, aux sociétés établies dans les parcs d'activités économiques et aux organismes financiers travaillant essentiellement avec les non résidents, ne sont pas soumis à la retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés, et ce, quel que soit le statut du prestataire (totalement ou partiellement exportateur). Pour ce faire, les bénéficiaires de revenus exonérés de l'IR ou de l'IS doivent se faire délivrer une attestation de dispense de retenue à la source au titre desdites opérations.

Section 3. Assiette des retenues à la source

Assiette des retenues à la source sur des rémunérations passibles de taxes indirectes : L'assiette des retenues à la source est constituée par le montant payé toutes taxes comprises.

Toutefois, les sommes n'ayant pas le caractère de rémunération ne font pas partie de l'assiette passible de la retenue à la source. C'est notamment le cas des débours, c'est-à-dire des sommes payées pour le compte des clients, tels que :

- Les droits d'enregistrement réclamés par les notaires ;
- Les droits de plaidoirie réclamés par les avocats ;
- Les droits de douane réclamés par les transitaires.

En revanche, selon la doctrine administrative (BODI - Texte DGI n° 90-28, Note commune n° 23, pages 125 à 129), les frais de déplacement engagés par un huissier notaire ne sont pas exclus de la base de la retenue à la source.

Section 4. Fait générateur de la retenue à la source

La retenue doit être opérée lors du paiement. Ce dernier désigne le paiement effectif, la remise d'un titre de paiement ou la mise à disposition du montant tel le crédit d'un compte. Selon la doctrine administrative, la remise d'une traite déclenche le fait générateur en matière de retenue à la source.

Section 5. Erreurs commises en matière de retenue à la source

§ 1. Omission de procéder à la retenue

Dans une prise de position (521) du 27 Septembre 2000, la DGCF a considéré qu'il n'est pas possible de rattraper une retenue à la source non opérée. En revanche, l'entreprise ayant commis l'omission est passible d'une amende fiscale égale au montant de ladite retenue omise.

§ 2. Retenue opérée à tort ou selon un taux trop élevé au détriment d'un résident

Même effectuée à tort, toute retenue à la source subie par un contribuable au titre d'un exercice est imputable sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû à raison des revenus ou bénéfices réalisés par l'intéressé ou lui revenant pendant ce même exercice.

§ 3. Retenue opérée à tort ou selon un taux trop élevé au détriment d'un non résident

Dans une prise de position (5422) du 12 juin 2001, la DGCF a précisé que les intérêts des bons de trésor payés à une personne résidente en France sont soumis à une retenue à la source au taux de 12% tel que prévu par l'article 18 de la convention de non double imposition Tuniso-française.

Toutefois, au cas où ces intérêts ont subi un taux plus élevé, le contribuable non résident peut bénéficier de la restitution de la retenue à la source pour la différence entre le taux d'imposition du droit commun et le taux prévu par la convention. Pour ce faire, le bénéficiaire des intérêts **doit produire une attestation délivrée par l'autorité fiscale de l'Etat de la résidence justifiant sa qualité de résident dudit Etat**.

Section 6. Sort d'une retenue à la source subie à l'étranger

Pour les personnes physiques, la non double imposition est largement assurée en droit tunisien par les dispositions de l'article 36 du code de l'IRPP et de l'IS qui dispose que «les autres revenus "imposables" sont constitués des revenus de source étrangère n'ayant pas été soumis au paiement de l'impôt dans le pays d'origine».

Mais pour qu'un revenu de source étrangère ne soit plus imposable en Tunisie, il convient d'établir qu'il a supporté l'impôt à l'étranger.

L'application de la règle de la territorialité pour les personnes morales et les exonérations des bénéfices provenant des opérations d'exportation, aussi bien pour les personnes physiques que pour les personnes morales, permettent, généralement, d'assurer la non double imposition dans le cas où l'exportation tunisienne fait l'objet d'une retenue à la source ou d'une imposition à l'étranger. Dans ce contexte, la fiscalité tunisienne ne laisse plus de cas d'imputation des retenues à la source subies à l'étranger, aucun impôt sur les opérations réalisées à l'étranger et ayant donné lieu à retenue à la source à l'étranger n'étant, en principe, dû en Tunisie.

Néanmoins, dans le cas où des intérêts et dividendes reçus par une société établie en Tunisie de l'étranger sont imposables en Tunisie, en raison de l'absence de dispositions conventionnelles, l'impôt payé à l'étranger est imputé selon les règles de la convention internationale en Tunisie pour éviter la double imposition.